

**Audience publique du 26 novembre 2009**

Recours formé par  
les époux ... et ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24617 du rôle et déposée le 15 juillet 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-..., et son épouse, Madame ..., demeurant à L-..., tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 avril 2008, numéro C 14148, portant rejet de leur réclamation contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 2002 comme étant irrecevable et de leur réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 2002 comme étant non fondée ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 décembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie.

---

A la suite de l'émission en date du 19 septembre 2007 par le bureau d'imposition ... VIII de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes des bulletins de l'impôt sur le revenu et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 2002, les époux ... introduisirent le 30 octobre 2007 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur ».

Par décision du 29 avril 2008, référencée sous le numéro C 14148 du rôle, le directeur rejeta cette réclamation comme n'étant pas fondée. Cette décision est libellée comme suit :

*« Vu la requête introduite le 30 octobre 2007 par les époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à ..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2002, émis le 19 septembre 2007 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des Contributions de joindre des affaires, si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition, principalement, d'avoir requalifié une gestion patrimoniale d'immeubles leur appartenant en propre comme une activité commerciale, et subsidiairement, d'avoir agi en défaut de compétence ;*

*qu'outre cela certains frais déclarés n'auraient pas été admis en déduction ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

## *I.*

*Considérant à ce titre que les réclamants soulèvent une violation du § 205, alinéa 3 AO aux fins d'invoquer la nullité des bulletins litigieux ;*

*Considérant que le but du § 205, alinéa 3 AO, en tant que principe de bonne administration, consiste à vérifier les conclusions auxquelles tend une instruction en défaveur du contribuable et partant à éviter d'éventuels malentendus ;*

*qu'à cet effet le contribuable doit être mis en mesure de prendre position avant que le bureau n'arrête sa décision ;*

*Considérant que s'il reste sans effet que le contribuable prenne position ou non, alors qu'il n'y est pas obligé, il reste constant que le bureau d'imposition n'est pas lié le cas échéant par les explications données et qu'il lui incombe de les apprécier pour soit en tenir compte soit non ;*

*qu'en l'occurrence, les réclamants critiquent à faux que le bureau d'imposition n'ait pas reconnu leurs observations, mais qu'il a procédé, à leur réception toutes bien considérées, à l'imposition ;*

*que celle-ci n'est en aucun cas le résultat de négociations entre bureau d'imposition et contribuables, mais l'application par le bureau d'imposition des lois aux faits déclarés ou dégagés par l'instruction ;*

*Considérant qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant à titre superfétatoire que d'une violation des dispositions du § 211, alinéa 2 AO, si tant était, ne s'ensuivrait aucunement l'annulation des bulletins entrepris, sauf que le délai de réclamation ne commencerait pas à courir, ce qui reste sans incidence, vu la réclamation introduite dans le délai légal, déférant les impositions en tout et pour tout au contrôle du contentieux ;*

## *II.*

*Considérant que le principe général de l'assujettissement à l'impôt commercial communal de tout bénéfice commercial n'est pas controversé en l'espèce, mais la redéfinition d'une catégorie de revenus, à savoir la gestion patrimoniale d'immeubles en tant que revenus*

*provenant de la location de biens en tant que bénéfice commercial, question litigieuse à part traitée infra ;*

*Considérant qu'il appert, au vu du bulletin litigieux, que le montant de l'impôt commercial communal de l'année 2002 a été fixé à zéro euro ;*

*Considérant qu'au vœu du § 232, alinéa 1 AO le contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'impossibilité y contenues lui causent grief, que dans cette logique le § 232, alinéa AO n'admet un recours que contre un bulletin d'impôt mettant à la charge du contribuable visé une obligation positive de payer une certaine cote d'impôt ;*

*qu'en conséquence un bulletin ne fixant pas de cote d'impôt positive ne saurait en principe ouvrir le droit à réclamation, faute de charge fiscale imposée au contribuable lui faisant grief ;*

*Considérant qu'il en résulte que la réclamation dirigée contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2002 doit être déclarée irrecevable faute d'intérêt ;*

### **III.**

*Considérant, en ce qui concerne la requalification litigieuse, en tant que bénéfice commercial imposé, de la gestion patrimoniale d'immeubles déclarée en tant que revenus provenant de la location de biens, que la requête introductive se borne à citer deux immeubles sis à ..., dont l'un détenu de longue date, pour conclure à une « gestion normale d'un patrimoine privé » ;*

*que d'ailleurs le traitement fiscal que pourra subir un terrain appartenant au patrimoine privé avant le début d'une exploitation commerciale dépend concrètement de la mise en valeur choisie le moment venu ;*

*qu'il échet de constater que la requalification ne saurait causer grief ;*

*Considérant qu'il échet de résumer d'abord un aperçu global des activités connues des réclamants en matière d'immobilier, avant de décider à la lumière des faits en objectivité des critères déterminants de la nature de ces activités, et partant en quelle catégorie de revenus elles deviendront imposables ;*

*Considérant à titre incident qu'un domicile principal, sis route de Longwy à ... et acquis dès 1993, reste patrimoine privé ;*

*que, cependant et entretemps, les réclamants déclarent par séparation d'adresses un second domicile, sis ... ;*

*que, d'autre part, un immeuble, sis ... acquis en 1993, où est exercée la profession libérale de médecin, reste partie de l'actif net investi de cette activité ;*

*qu'outre le cabinet médical précité, les réclamants ont acquis en 1996 deux immeubles sis à la même adresse ... ;*

*Considérant qu'au début du XXI<sup>e</sup> siècle les réclamants détenaient un patrimoine immobilier en somme modeste, comprenant en tout et pour tout sept immeubles, dont trois en copropriété ;*

*Considérant que l'activité en matière d'immobilier des réclamants, pour avoir pu constituer jusque-là une gestion de patrimoine privé, gagne par la suite nettement et de plus en plus en envergure ;*

*qu'à partir d'une plus-value réalisée en l'année 2001 par une société civile immobilière appartenant aux réclamants, ceux-ci possèdent, au début de l'année 2002, d'une part, un*

*terrain sis à ..., suite à un « compromis » de vente qui daterait selon déclaré de 1991, d'autre part, un immeuble sis rue ... à ..., en copropriété indivise, dont la moitié aux réclamants ;*

*qu'au début de l'année 2003, les réclamants détiennent en propre et à nouveau un immeuble sis ... à ... ;*

*qu'au début de l'année 2004, ont été acquis respectivement un second immeuble sis ... à ..., un immeuble sis à ..., un sis à ..., ainsi que cinquante pour-cent en copropriété indivise d'un immeuble sis rue de ... à ... ;*

*qu'au début de l'année 2005 ont été acquis la moitié en copropriété indivise de deux immeubles sis à ..., ainsi qu'un immeuble sis à ... ;*

*qu'au début de l'année 2006 a été acquis pour une moitié en indivision un second immeuble sis rue ... à ... ;*

*Considérant que ce ne sont point des diverses acquisitions séparées d'immeubles qui à elles toutes seules auraient induit le bureau d'imposition à soulever la question de la requalification litigieuse des revenus, mais que c'est la prolifération des activités dans des sociétés connexes au secteur immobilier, dont celles constituées à l'initiative des réclamants, tout comme celles où ils interviennent par des activités déterminantes ;*

*Considérant que les réclamants figurent entretemps comme associés de sept sociétés civiles immobilières, sans compter quatre copropriétés en indivision ;*

*Considérant que le réclamant agit comme administrateur délégué de la société anonyme « ... » depuis le 2 août 2003, engageant la société par sa simple signature individuelle, tandis que la réclamante remplit la fonction d'administrateur de la société anonyme Immobilière de ... » ;*

*que déjà la simple dénomination des deux sociétés précitées précise assez leur objet ;*

*Considérant d'ailleurs que le réclamant était dès l'année 1992 associé pour un tiers de la société à responsabilité limitée ..., dont l'objet était l'exploitation d'un bureau d'architecture, ainsi que toutes opérations industrielles, commerciales ou financières, mobilières ou immobilières, se rattachant directement ou indirectement à l'objet social ;*

*Considérant qu'en l'année 2004, ensemble précisément avec son associé habituel, représentant une société civile immobilière leur appartenant à parts égales, le réclamant réunit les parts de la société à responsabilité limitée d'architecture en les seules mains de la société civile prédite qui en devient associée unique ;*

*Considérant qu'en 2005 le réclamant devient actionnaire et administrateur de la société anonyme « ... » dont l'objet est l'achat, la vente, la gestion, la gérance et la mise en valeur d'immeubles, la promotion immobilière ainsi que toutes opérations commerciales, financières, mobilières et immobilières se rapportant directement ou indirectement à l'objet ci-dessus et susceptibles d'en faciliter l'extension ou le développement ;*

*qu'il échet d'ores et déjà de constater que cette extension des engagements en matière d'immobilier du réclamant dépasse une gérance d'un patrimoine privé ;*

*que ce constat est corroboré lorsqu'en 2006 le réclamant se porte actionnaire majoritaire dominant (99 parts de 100 au total) et administrateur de la société anonyme « ... », qui a pour objet la réalisation de tous travaux d'électricité générale, l'installation de chauffage central, de sanitaire, de plomberie ainsi que de ventilation, de couverture, de ferblanterie, de ramonage, d'isolations thermiques, acoustiques et d'étanchéité, l'exécution de tous travaux de constructions et de rénovations de bâtiments, y compris le carrelage, de peinture-décoration, de plafonnage et de façade, chapes, plâtre, aménagement extérieur, l'aménagement d'espaces verts, le nettoyage de bâtiments, la commercialisation de matériaux*

*relatifs aux articles de ces branches, l'achat, la vente, la gestion, la gérance et la mise en valeur d'immeubles, la promotion immobilière ainsi que toutes opérations commerciales, financières, mobilières et immobilières se rapportant directement ou indirectement à l'objet ci-dessus et susceptibles d'en faciliter l'extension ou le développement ;*

*Considérant que l'objet de la société précitée reflète fidèlement les intentions du réclamant, qui se situent bien à l'opposé de la gestion privée d'un patrimoine de quelques immeubles choisis ;*

*Considérant qu'en conformité avec l'article 14 L.I.R. est réputée entreprise commerciale toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale ; que cette définition légale énonce quatre signes caractéristiques de l'entreprise commerciale, à savoir : l'indépendance, le but de lucre, le caractère de permanence et la participation à la vie économique générale ;*

*Considérant que la délimitation de l'activité commerciale par rapport à la simple administration du patrimoine privé s'avère d'autant plus compliquée dès lors que la seule réunion des quatre signes caractéristiques énumérés à l'article 14 L.I.R. n'est pas suffisante pour opérer une telle délimitation ;*

*Considérant qu'il résulte à suffisance de preuve des développements qui précèdent que les réclamants ont continuellement développé leurs activités dans le domaine de l'immobilier, non envers le but allégué d'une « jouissance à long terme de fruits par la perception de revenus locatifs » soit une possession patrimoniale, mais manifestement envers un négoce tant de promotion, que d'achat et vente, parallèle à une entreprise d'architecture et une générale de construction ;*

*que la galaxie des sociétés civiles ou anonymes, sans exception à objet immobilier, est intrinsèquement liée par les personnes des réclamants, soit actionnaires, soit administrateurs ;*

*qu'en objectivité l'effervescence prise au fur et à mesure des activités immobilières des réclamants dépasse la gestion d'un patrimoine privé ;*

*Considérant en conséquence que toutes les activités réunies des réclamants vont loin au-delà de la seule possession d'un ou plusieurs immeubles, passant par le biais de paravents sociétaires aux promotions, locations, achats et ventes de tous immeubles, pour logiquement aboutir à l'entreprise générale de construction en bâtiment, engagée d'ailleurs par la seule signature du réclamant ;*

*qu'en l'occurrence le faisceau global des activités immobilières des réclamants, par leurs interventions personnelles, en nom propre comme au niveau des sociétés tant civiles que commerciales, s'identifie exactement aux façons typiques de l'organisation des exploitations des agents immobiliers et promoteurs professionnels du bâtiment ;*

*Considérant donc que c'est à raison que le bureau d'imposition a défini, en vertu de l'article 14 L.I.R. précité, les activités en matière d'immobilier comme se situant dans le cadre d'une entreprise commerciale ;*

*Considérant à titre subsidiaire qu'il y a lieu de référer en parallèle que la Cour administrative vient de statuer que les activités de l'associé et copropriétaire multiple du réclamant, à savoir par la structuration de la détention et de la gestion d'un patrimoine immobilier à travers une multitude de sociétés civiles et commerciales, ne peuvent pas être considérées comme relevant d'une organisation normale de simple gestion d'un patrimoine privé et constituent un indice supplémentaire du caractère commercial des activités ;*

*qu'en réalité un premier indice du caractère commercial transperce du fait qu'une société civile, celle dont le réclamant est associé, intervienne directement dans la gérance d'une société de capitaux (CA no 23722C du 10 avril 2008) ;*

*que pour le surplus que cette situation même est définie activité commerciale de par l'article 14, alinéa 4 nouveau L.I.R., à partir de l'année d'imposition 2002 ;*

#### *IV.*

*Considérant qu'il échet de rappeler, en ce qui concerne la soi-disant incompétence du bureau d'imposition incriminée en vertu des §§ 71 à 79 AO par les réclamants, que la compétence des bureaux d'imposition de la section des personnes physiques établis à ... Ville est régie, hormis leurs compétences territoriales, en spécialité par règlement ministériel du 9 août 1993 tel que modifié ;*

*que s'il est vrai qu'il en découle que le bureau d'imposition ... I se trouve investi d'une compétence spéciale pour les médecins de la Ville et du Canton de ... de sorte qu'il était de ce fait le bureau d'imposition des réclamants, avant qu'ils ne commencent à développer leurs activités commerciales ;*

*qu'il n'en découle pas moins que le bureau d'imposition ... VIII a en son attribution la compétence spéciale pour les contribuables exploitant une entreprise de construction et de promotion immobilière située dans les secteurs de compétence territoriale des bureaux d'imposition I à IX ;*

*Considérant que la solution de l'équivoque en l'espèce, laquelle des compétences spéciales concurrentes des bureaux d'imposition, en l'occurrence ... I et VIII, emporte priorité sur l'autre, ne procède pas des seules prescriptions des §§ 71 à notamment 73a de la loi générale des impôts, réglant la compétence territoriale, mais en outre des §§ 12 et 24 AO, et plus précisément de l'ordonnance («über die Zuständigkeit im Besteuerungsverfahren») du 3 janvier 1944, § 1, alinéa 1er qui dispose : « Hat ein gewerblicher Einzelunternehmer seinen Wohnsitz und seinen Betrieb (die Geschäftsleitung des Betriebs) in den Bezirken verschiedener Finanzämter, aber im Bezirk derselben Gemeinde, so ist für die Einkommensteuer und für die Vermögensteuer des gewerblichen Einzelunternehmers das Betriebsfinanzamt zuständig » ;*

*Considérant qu'il ressort en clarté que le bureau d'imposition compétent pour l'entreprise prime celui compétent soit territorialement soit spécialement pour l'imposition du revenu ;*

*qu'en conséquence l'attribution en compétence du dossier fiscal des réclamants revient au bureau d'imposition ... VIII, en son ressort spécial des entrepreneurs et promoteurs immobiliers ;*

*Considérant d'ailleurs que le fait de la compétence d'un bureau d'imposition établie aux vœux des lois et règlements afférents ne pourra être sujet de discussion ou autrement soumise au bon-vouloir des contribuables ;*

*Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que c'est à raison et aux fins d'une bonne administration que le bureau d'imposition ... VIII a enrôlé en son ressort spécial le dossier des réclamants ;*

#### *V.*

*Considérant, en ce qui concerne certains frais généraux déclarés litigieux, que le bureau d'imposition, en vertu de ses pouvoir et devoir d'instruction légitimes, a itérativement demandé aux réclamants de fournir des pièces probantes à l'appui, qu'en réponse les réclamants ont fait état d'extraits de grand livre, sans produire des explications ou documents probants ;*

*Considérant à ce titre qu'une série continue de débits assemblés sur une page imprimée sans la contrepartie des crédits y correspondants ne saurait suffire comme moyen de preuve ;*

*que c'est confondre la qualité d'une comptabilité régulière en ce qu'elle apporte une présomption d'exactitude, d'ailleurs sans plus, alors que la mise à l'épreuve, serait-ce au hasard, aux fins de sonder la véritable teneur quant au fond d'une comptabilité ne saurait se faire qu'à l'appui des pièces originales constituant le point de départ de l'écriture comptable primaire ainsi que de sa contrepartie ;*

*Considérant que le bureau était fondé de ne pas mettre en compte des frais non établis à suffisance, voire prohibés par la loi ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée;*

*Par ces motifs*

*reçoit les réclamations en la forme ;*

*dit la réclamation contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2002 irrecevable ;*

*rejette la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2002 comme non fondée. »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 15 juillet 2008, les époux ... ont introduit un recours tendant à l'annulation, sinon à la réformation de la décision directoriale précitée du 29 avril 2008.

A l'appui de leur recours, les époux ... reprochent au directeur d'avoir violé le paragraphe 243 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », en ce que leur réclamation n'aurait pas déclenché d'office un réexamen intégral de leur cause.

Ils soutiennent ensuite que ce serait à tort que le directeur a retenu que le bureau d'imposition compétent à leur égard est le bureau d'imposition Luxembourg VIII, dont relèvent les entrepreneurs et promoteurs immobiliers. Ils font valoir qu'ils ne seraient ni promoteurs, ni entrepreneurs en construction, mais qu'ils essaieraient de se constituer un « *patrimoine locatif diversifié* » et qu'en 2002, ils n'auraient même pas été actionnaires d'une entreprise de construction. Ils estiment que le directeur aurait fait une mauvaise application de l'article 14 chiffre 4 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), dans la mesure où le fait d'être actionnaire dans une société de capitaux ne conférerait pas automatiquement à l'activité personnelle un caractère commercial. Le directeur confondrait ainsi les contribuables personnes physiques avec les contribuables personnes morales. Ce serait encore à tort que le directeur ferait application dans le cas d'espèce de la « *Geprägetheorie* ». Ils en déduisent que leur dossier fiscal n'aurait été attribué au bureau d'imposition Luxembourg VIII que dans le seul but de leur nuire.

Les demandeurs critiquent ensuite la requalification de leurs revenus de location en activité commerciale. Ils font valoir que le simple fait de détenir un certain nombre d'immeubles en propre ou en copropriété ou par le biais de sociétés civiles immobilières ne suffirait pas pour retenir que le cadre d'une gestion normale d'un patrimoine privé serait dépassé, mais refléterait « *l'attitude envieuse* » du directeur et des agents du bureau d'imposition Luxembourg VIII à leur égard. Ils concluent également à une violation dans leur chef du principe de l'égalité de traitement du paragraphe 29, alinéa 2 AO, dans la mesure où des contribuables détenant plus de 80 immeubles et plusieurs sociétés civiles immobilières échapperaient à la qualification de « commerçant ». Ils soutiennent finalement que toutes les

sociétés dans lesquelles ils auraient détenu des actions en 2002, à savoir les sociétés anonymes ... et Immobilière de ..., auraient uniquement pour objet la location de biens immobiliers à long terme. Ils reprochent de même au directeur de spéculer sur l'affectation future des terrains situés à ... pour en conclure à une activité commerciale de ce chef. Pour le surplus, ils renvoient à leur argumentation développée dans leur recours, introduit devant le tribunal administratif sous le numéro 23434 du rôle, et à un arrêt de la Cour administrative du 25 mars 1999, numéro 10836C du rôle.

Les demandeurs invoquent encore une violation du paragraphe 211, alinéa 2 AO et du paragraphe 205, alinéa 3 AO, tout en renvoyant sur ce point à leur réclamation devant le directeur. Ils affirment que ce dernier, tout comme le bureau d'imposition Luxembourg VIII, aurait ignoré leurs revendications contenues dans leur lettre du 16 août 2007 et demandant notamment la déduction d'un montant de 42.487,49 euros à titre de perte de location, alors que cette modification apportée à leur déclaration d'impôts, avant l'émission des bulletins d'impôts définitifs en date du 26 septembre 2007, ferait partie intégrante de leur déclaration fiscale. Malgré la remise des pièces justificatives, le directeur aurait qualifié ces dépenses d'illégales, alors même que des dépenses et recettes illégales seraient à soumettre à l'impôt. Or, le bulletin d'imposition ne contiendrait aucune remarque ou indication concernant la non-déduction de ce poste de frais.

Quant aux frais de voiture déclarés dont la déduction n'aurait pas été admise, les demandeurs invoquent une violation du principe de l'égalité de traitement, au motif que le bureau d'imposition Luxembourg I, compétent pour les médecins, traiterait les frais de voiture différemment. Ils en concluent que si leur dossier avait été attribué au bureau d'imposition Luxembourg I, la déduction des frais de voiture déclarés par eux auraient sans doute été admise.

Pour le surplus, les demandeurs se réfèrent à leur argumentation reprise dans leur réclamation et dans leur recours inscrit sous le numéro 23434 du rôle.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours comme non fondé. Il donne notamment à considérer que Monsieur ... aurait été, depuis l'année 1992, associé dans la société ... S.à.r.l., qui aurait pour objet l'exploitation d'un bureau d'architecture, que la société civile immobilière ..., dont Monsieur ... serait un des associés, serait devenue en 2004 l'associée unique de la S.à.r.l. .... Il se réfère ensuite à un arrêt de la Cour administrative du 10 avril 2008 rendu à l'égard de l'autre associé de la société civile immobilière ..., dans lequel la Cour aurait retenu que les activités de ladite société dépasseraient le cadre de la simple gestion d'un patrimoine privé, pour en déduire que la même conclusion s'imposerait à l'égard de Monsieur ... en tant qu'associé de la société ... SCI.

#### *Quant à la recevabilité du recours*

Encore que les demandeurs entendent exercer principalement un recours en annulation et subsidiairement un recours en réformation, le tribunal a l'obligation d'examiner en premier lieu la possibilité d'exercer un recours en réformation contre la décision litigieuse. En effet, comme l'article 2 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif dispose qu'un recours en annulation n'est recevable qu'à l'égard des décisions non susceptibles d'un autre recours d'après les lois et règlements, l'existence d'une telle possibilité d'un recours en réformation rend irrecevable l'exercice d'un recours en annulation contre la même décision.



Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi précitée du 7 novembre 1996 que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre subsidiaire contre la décision directoriale du 29 avril 2008. Le recours principal en annulation est partant irrecevable.

Le délégué du gouvernement se rapporte à la sagesse du tribunal en ce qui concerne la recevabilité du recours en la forme.

A cet égard, il convient tout d'abord de rappeler que si en vertu de l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2 tiret 3 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la requête introductive d'instance doit contenir l'exposé sommaire des moyens invoqués, cette exigence légale est à comprendre en ce sens que les moyens formulés sont à circonscrire de façon à résulter de la requête introductive même, sans renvoi ni obligation de consulter un document étranger à ladite requête y non inclus.

Ainsi, le fait pour les demandeurs de renvoyer respectivement à leur réclamation et à leur argumentation développée dans le cadre d'un autre recours qu'ils avaient introduit devant le tribunal administratif sous le numéro 23434 du rôle, sans autre précision quant aux moyens et arguments ainsi visés, est à écarter quant à la forme pour ne pas permettre à l'autre partie d'assurer valablement sa défense, ni au tribunal de cerner *in concreto* et sans ambiguïté le contenu exact des moyens effectivement soulevés.

Il s'ensuit que les moyens simplement énoncés par référence à d'autres pièces ou documents non contenus dans la requête n'y sont tout simplement pas contenus, de sorte que le tribunal ne sera pas appelé à en tenir compte, afin d'assurer le respect des droits de la défense.

Le recours en réformation ayant été introduit par ailleurs dans le délai de la loi, il est recevable.

Il échet encore de relever que le recours sous analyse est dirigé contre la décision du directeur en ce qu'il a rejeté la réclamation des demandeurs contre le bulletin de l'impôt sur le revenu comme non fondée et non pas en ce qu'il a déclaré irrecevable pour défaut d'intérêt leur réclamation introduite contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal au motif que celui-ci prévoit une cote d'impôt de zéro euro pour l'année d'imposition litigieuse. Il s'ensuit que l'examen de la légalité et du bien-fondé de la décision directoriale litigieuse est limité au volet de la décision portant rejet de la réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2002.

#### *Quant au fond*

En présence de plusieurs moyens invoqués, le tribunal n'est pas tenu de suivre l'ordre dans lequel ils lui ont été soumis, mais il détient la faculté de les toiser suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant.

Il convient dès lors en premier lieu d'examiner les moyens tirés de la légalité externe avant de procéder aux moyens tirés de la légalité interne.

En ce qui concerne tout d'abord le moyen tiré d'une violation du paragraphe 205 alinéa 3 AO, cette disposition met à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il envisage de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration d'impôts.

En l'espèce, il ressort des éléments du dossier fiscal que les demandeurs se sont vu communiquer par courrier du bureau d'imposition Luxembourg VIII du 7 août 2007 les points par rapport auxquels ledit bureau se proposait de s'écarter de la déclaration. Les demandeurs ont pu soumettre leurs objections afférentes par un courrier du 16 août 2007.

Il s'ensuit que les demandeurs ont en principe eu la possibilité de s'exprimer au regard des modifications substantielles envisagées par le bureau d'imposition à l'époque. Il convient de rappeler à cet égard, tel que cela a été relevé à juste titre par le directeur, que le droit du contribuable à être entendu préalablement à l'émission des bulletins n'emporte pas, sous peine de nullité, que le contribuable soit obligatoirement suivi par le bureau d'imposition en ses observations.

Les demandeurs invoquent également une violation du paragraphe 205 alinéa 3 AO en ce qui concerne leur demande de rectification de leur déclaration fiscale. S'il est vrai que dans le courrier précité du 16 août 2007, les demandeurs ont indiqué vouloir rectifier un oubli dans leur déclaration sur l'impôt sur le revenu de l'année 2002 en déclarant une dépense d'un montant de 42.487,49 euros comme perte de location, et que le bureau d'imposition n'a plus réagi par rapport à cette déclaration rectificative, mais qu'il a émis en date du 19 septembre 2007 le bulletin d'impôt litigieux, les demandeurs sont toutefois forclos à invoquer cette irrégularité procédurale devant le tribunal administratif, à défaut d'avoir invoqué ce moyen dans cette mesure devant le directeur. En effet, aucun reproche ne saurait être fait au directeur de ne pas avoir pris position par rapport à un moyen qui ne lui a pas été soumis.

Il s'ensuit que le moyen tiré d'une violation du paragraphe 205 alinéa 3 AO est à rejeter.

Quant au moyen tiré d'une violation du paragraphe 211 alinéa 2 n° 4 AO qui dispose que les bulletins d'impôt « *müssen ferner enthalten : ... 4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist* », c'est à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation des demandeurs sur ce point.

En vertu de cette disposition, le bureau d'imposition est obligé d'indiquer au contribuable les éléments sur lesquels l'imposition diffère, en sa défaveur, par rapport aux déclarations déposées.

S'il est vrai que le paragraphe 211 AO prescrit ainsi un contenu obligatoire de bulletins devant emprunter la forme écrite (« *müssen ferner enthalten* »), il n'en reste pas moins que la sanction du non-respect de cette formalité est expressément prévue par le paragraphe 246 (3) AO qui dispose que « *fehlt in einem Bescheid eine Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtig erteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt. Dasselbe gilt für die in Absatz 2 von § 211 vorgesehenen Punkte* », et qui instaure partant la seule sanction que le délai pour introduire une voie de recours ne commence pas à courir en cas de non-respect de l'obligation d'énonciation des mentions y visées.

Il s'ensuit que, même si les bulletins ne répondaient pas aux exigences de contenu de l'AO, cette non-conformité ne saurait avoir pour conséquence son annulation, de manière que le moyen afférent des demandeurs est à rejeter comme étant inopérant.

Les demandeurs reprochent ensuite au directeur d'avoir rejeté leur réclamation concernant la requalification en tant que bénéfice commercial imposé de la gestion patrimoniale d'immeubles déclarée en tant que revenus provenant de la location de biens.

L'article 14, alinéa 1<sup>er</sup> LIR dispose qu'est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale (...)* ».

Cette définition énonce quatre critères, à savoir 1) l'indépendance, 2) le but de lucre, 3) le caractère de permanence et 4) la participation à la vie économique générale, qui doivent être cumulativement réunis pour qu'une activité soit constitutive d'une entreprise commerciale au sens du droit fiscal.

L'activité en cause doit en outre dépasser les limites de la gestion de patrimoine pour pouvoir être qualifiée de commerciale. En effet, il se dégage des distinctions inhérentes aux différentes catégories de revenus que « *quelle que soit l'importance d'un patrimoine privé, les opérations de gestion y relatives ne constituent pas une activité commerciale, si les actes posés ne sortent pas du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé* » (Emile Stoffel, Le bénéfice commercial, commentaire des articles 14-18 de la loi du 4 décembre 1967, in Etudes fiscales décembre 1997, n° 109-111, p. 15, n° 14.14)

La notion de gestion du patrimoine privé (« *Vermögensverwaltung* ») ne faisant pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais de deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 qui prévoit que : « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». Le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance sus-énoncés (cf. Emile Stoffel, op.cit.). D'une manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités d'achat et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée. Au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion d'un patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« *Umschichtung* ») d'éléments substantiels de sa fortune.

Parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

Il résulte des travaux préparatoires de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si*

*l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées<sup>1</sup> », le même commentaire de l'article 14 précisant que « le caractère de permanence sépare l'activité commerciale (...) d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable ».*

En l'espèce, il ressort de l'énumération des transactions immobilières, telle que décrite par le directeur dans sa décision litigieuse et dont la matérialité n'est pas contredite par les demandeurs, que ceux-ci ont acquis en 1993 un immeuble sis à ..., ..., qui constitue leur domicile privé, qu'ils ont ensuite, par séparation d'adresses, déclaré un second domicile, sis à ..., ..., qu'ils ont encore la même année acquis un immeuble à ..., ..., où Monsieur ... exerce la profession libérale de médecin et qu'en 1996, ils ont acquis deux immeubles à la même adresse à ..., .... A partir d'une plus-value réalisée en 2001 par une société civile immobilière leur appartenant, les demandeurs ont ensuite acquis en 2002, un terrain à ... et la moitié d'un immeuble en copropriété indivise d'un immeuble sis à ..., rue .... En 2003, ils ont acquis la propriété d'un immeuble sis à ..., ... et en 2004, un second immeuble situé ... à ... et un immeuble sis à ..., un à ... et la moitié en copropriété indivise d'un immeuble sis à .... Au début de l'année 2005, les demandeurs ont acquis la moitié en copropriété indivise de deux immeubles situés respectivement à ... et à .... En 2006, ils ont encore procédé à l'acquisition d'une moitié en propriété indivise d'un immeuble situé rue ... à ....

Il ressort encore de la décision litigieuse du directeur, non contredite sur ce point par les demandeurs, que parallèlement à ces différentes acquisitions immobilières, les demandeurs ont participé à la constitution d'un certain nombre de sociétés immobilières, dans lesquelles ils assument également certaines fonctions. Ainsi, depuis 1992, Monsieur ... est associé d'une société à responsabilité limitée exploitant un bureau d'architecture. Depuis le 2 août 2003, Monsieur ... est administrateur-délégué de la société anonyme ... constituée en 1999, tandis que Madame ... est administrateur de la société anonyme Immobilière de .... En 2005, Monsieur ... est devenu administrateur et actionnaire de la société anonyme ..., constituée le 25 février 2005, dont l'objet social consiste notamment en l'achat, la vente, la gestion, la gérance et la mise en valeur d'immeubles, la promotion immobilière ainsi que toutes autres opérations financières mobilières et immobilières se rapportant directement ou indirectement à l'objet ci-dessus et susceptibles d'en faciliter l'extension ou le développement. Le 19 décembre 2006, Monsieur ... est devenu actionnaire majoritaire et administrateur de la société anonyme ..., ayant comme objet social la réalisation « *de tous travaux d'électricité générale, l'installation de chauffage central, de sanitaire, de plomberie ainsi que de ventilation, de couverture, de ferblanterie, de ramonage, d'isolations thermiques, acoustiques et d'étanchéité, l'exécution de tous travaux de constructions et de rénovations de bâtiments, y compris le carrelage, de peinture-décoration, de plafonnage et de façade, chapes, plâtre, aménagement extérieur, l'aménagement d'espaces verts, le nettoyage de bâtiments, la commercialisation de matériaux relatifs aux articles de ces branches, l'achat, la vente, la gestion, la gérance et la mise en valeur d'immeubles, la promotion immobilière ainsi que toutes opérations commerciales, financières, mobilières et immobilières se rapportant directement ou indirectement à l'objet ci-dessus et susceptibles d'en faciliter l'extension ou le développement* ».

A la lumière de l'ensemble des circonstances de l'espèce, il appert certes que si la gestion d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, notamment par la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé

---

<sup>1</sup> Projet de loi n° 571<sup>4</sup>, commentaire des articles, p. 18.

d'immeubles (H. Dostert et E. Stoffel, Le bénéfice commercial, Etudes fiscales, décembre 1997, pp. 15 et 16).

Or, en l'espèce, force est au tribunal de constater à l'instar du directeur que si les acquisitions immobilières jusqu'en 2001 ont eu le caractère d'une gestion d'un patrimoine privé, l'ensemble des opérations d'achat et de vente d'immeubles réalisées par la suite, la structuration de la détention et de la gestion de ces immeubles à travers une multitude de sociétés civiles et commerciales, doit être considéré comme indice de l'intention de répéter à l'occasion des opérations analogues, de sorte que ces activités présentent le caractère de permanence requis pour les faire qualifier d'entreprise commerciale.

En ce qui concerne les autres critères d'appréciation cités ci-dessus, il y a lieu de souligner que la participation à la vie économique générale implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi, le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées<sup>2</sup>.

Or, en l'espèce, à travers les opérations réalisées, il y a lieu de conclure que les demandeurs participent à la vie économique générale, étant donné qu'ils ont acquis ces immeubles pour les donner en location à des tiers et qu'ils ont fait faire des travaux, participant de la sorte à l'échange général des biens et prestations, perceptible au public.

Quant au critère de l'indépendance, celui-ci est également donné en l'espèce, les demandeurs n'étant pas dans des liens d'une occupation salariale.

Enfin, en ce qui concerne le but de lucre, un tel but est donné vu que les demandeurs ont eux-mêmes déclaré vouloir en tirer des recettes de loyers.

L'ensemble des éléments ci-avant dégagés, considérés en leur globalité, s'analysent en un faisceau d'indices concordants ayant permis au directeur de qualifier les activités déployées par les demandeurs comme empreintes de commercialité.

Cette conclusion n'est pas éternuée par l'allégation des demandeurs que d'autres contribuables possédant un patrimoine immobilier important auraient échappé à la requalification de leurs revenus en bénéfice commercial. En effet, le principe d'égalité devant l'impôt exige certes que tous ceux qui se trouvent dans la même situation de fait et de droit doivent être traités de la même manière, mais il ne prohibe pas les distinctions objectivement justifiées entre différentes catégories de personnes. Or, les demandeurs restent en défaut d'apporter des éléments à l'appui de leur allégation, de sorte que le tribunal n'est pas mis en mesure de vérifier s'il y a eu ou non rupture du principe d'égalité devant l'impôt. S'y ajoute que ce n'est pas, en l'espèce, le seul fait que les demandeurs ont procédé à un certain nombre d'acquisitions immobilières qui est l'élément déterminant ayant amené le bureau d'imposition à procéder à la requalification litigieuse, mais c'est tout un ensemble de circonstances, telles

---

<sup>2</sup> Trib. adm. 21 juin 2000, n° 11582, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 74.

que relevées ci-dessus, qui fait que les activités des demandeurs dépassent le cadre d'une gestion normale d'un patrimoine privé.

Il suit de ce qui précède que c'est à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation des demandeurs sur ce point et qu'il a confirmé la décision du bureau d'imposition consistant à qualifier l'activité comme se situant dans le cadre d'une entreprise commerciale.

Quant au moyen des demandeurs tiré de l'incompétence du bureau d'imposition Luxembourg VIII, il se dégage des dispositions applicables résultant d'un règlement ministériel du 9 août 1993, tel que modifié, ayant trait à la compétence des bureaux d'imposition de la section des personnes physiques établis à ...-Ville, que le bureau d'imposition Luxembourg I est compétent pour les médecins de la Ville et du Canton de ... et que le bureau d'imposition Luxembourg VIII est compétent notamment pour les contribuables exploitant une entreprise de construction et de promotions immobilières située dans les secteurs de compétence territoriale des bureaux d'imposition ... 1 à ... 9.

Pour savoir laquelle de ces deux compétences spéciales prime sur l'autre, il y a lieu de se référer aux paragraphes 12 et 24 AO et plus précisément à l'ordonnance du 3 janvier 1944, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, qui dispose que « *Hat ein gewerblicher Einzelunternehmer seinen Wohnsitz und seinen Betrieb (die Geschäftsleitung des Betriebs) in den Bezirken verschiedener Finanzämter, aber im Bezirk derselben Gemeinde, so ist für die Einkommensteuer und für die Vermögensteuer des gewerblichen Einzelunternehmers das Betriebsfinanzamt zuständig* ».

S'il n'est pas contesté en cause que Monsieur ... exerce la profession de médecin dans la Ville de ..., de sorte que le bureau d'imposition compétent devrait en principe être le bureau d'imposition Luxembourg I, il n'en demeure pas moins au vu de la conclusion ci-avant dégagée quant à la qualification d'activité commerciale retenue, que c'est à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation des demandeurs au sujet de l'incompétence du bureau d'imposition Luxembourg VIII.

Quant à la déduction de frais de voiture prétendument non admise par le bureau d'imposition, les demandeurs se bornent à invoquer une violation du principe de l'égalité de traitement dans leur chef. Or, la simple affirmation non étayée que le bureau d'imposition Luxembourg I, contrairement au bureau d'imposition Luxembourg VIII, admettrait en déduction les frais de voiture déclarés par les médecins, n'est pas suffisante pour justifier une violation du principe d'égalité de traitement. Pour le surplus, il ressort de la décision du directeur que le refus d'admettre la déduction de certains frais généraux semble plutôt lié à l'absence de présentation de pièces justificatives, défaut auquel il n'a pas été remédié dans le cadre de la présente instance.

Enfin, les demandeurs reprochent encore au directeur de ne pas avoir toisé leur réclamation concernant leur demande de rectification de leur déclaration fiscale telle qu'énoncée dans leur courrier du 16 août 2007, par la déclaration d'une dépense d'un montant de 42.487,49 euros à titre de perte de location.

A la lecture de la décision directoriale litigieuse, il n'en ressort pas que le directeur ait statué sur la réclamation des demandeurs en ce qui concerne précisément leur demande de rectification de leur déclaration fiscale.

Le reproche afférent des demandeurs n'a pas non plus été utilement rencontré par le délégué du gouvernement dans son mémoire en réponse, de sorte que le tribunal n'a pas été mis en état de prendre position par rapport à ce moyen des demandeurs, de sorte qu'il y a lieu

d'annuler partiellement la décision du directeur et de lui renvoyer le dossier en prosécution afin qu'il épuise la réclamation portée devant lui dans son intégralité, sous peine de priver les demandeurs de leur droit de voir examiner le bien-fondé de leur réclamation d'abord à un stade précontentieux par l'autorité administrative compétente.

Au vu de l'issue du litige et plus particulièrement du fait que les demandeurs ont succombé dans la plupart de leurs moyens, il y a lieu de faire masse des frais et de les imputer à raison de trois quarts aux demandeurs et d'un quart à l'Etat.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

dans le cadre du recours en réformation, annule la décision n° C 14148 du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 avril 2008 dans la mesure où celle-ci n'a pas toisé le point de la réclamation portant sur la demande de rectification de la déclaration fiscale ;

renvoie dans cette mesure l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission pour exécution au bureau d'imposition compétent ;

déclare le recours non fondé pour le surplus ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

fait masse des frais et les impose pour trois quarts aux demandeurs et pour un quart à l'Etat.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, premier juge,  
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 26 novembre 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier en chef Claude Legille.

Claude Legille

Carlo Schockweiler